

Audience publique du 3 décembre 2007

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du **directeur de l'administration des Contributions directes**
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 22781 du rôle et déposée le 11 avril 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., employé privé, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2007 (n° C 13272 du rôle), portant rejet de sa réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, émis le 15 mars 2006 par le bureau d'imposition Luxembourg 4 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2007 ;

Vu l'avis de rupture du délibéré du 24 octobre 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

En date du 15 mars 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 4 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, duquel il ressort que celui-ci est rangé dans la classe d'impôt 1.

Contre ledit bulletin, Monsieur ... introduisit par lettre du 23 mars 2006, enregistrée le 27 mars 2006, auprès de l'administration des Contributions directes une réclamation tendant à obtenir « *la rectification du bulletin d'imposition ci-joint sur le point concernant l'attribution de la classe 1* ».

Par décision du 12 mars 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », déclara la réclamation du 27 mars 2006 recevable en la forme mais non fondée.

Ladite décision est motivée comme suit :

« Vu la requête introduite le 27 mars 2006 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 15 mars 2006 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les formes et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir rangé dans la classe d'impôt 1 alors que, suite au prononcé de son divorce en date du 30 mai 2002, il devrait bénéficier de la classe d'impôt 2 pour l'année litigieuse ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant revendique la classe 2 pour l'année 2005 du fait que le jugement de divorce a été prononcé en date du 30 mai 2002 ; qu'il affirme avoir vécu avec son ex-épouse sous le même toit jusqu'à la date du divorce ;

Considérant que le bureau d'imposition a rangé le réclamant dans la classe d'impôt 1 pour l'année litigieuse ;

Considérant qu'il ressort du procès-verbal de la première comparution en date du 21 novembre 2001 que les époux ont été autorisés à résider séparément pendant la période de divorce ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction au contentieux que le réclamant n'a jamais introduit auprès du bureau RTS Luxembourg 3 une demande en obtention de la classe 2 sur sa fiche de retenue d'impôt pour les années 2002, 2003 et 2004 ; que, pour les années en cause ainsi que pour l'année 2005, l'administration communale du réclamant a inscrit d'office la classe 2 sur sa fiche d'impôt, compétence exclusivement réservée à l'administration des contributions ;

Considérant que le réclamant affirme avoir résidé avec son ex-épouse à la même adresse jusqu'à la date du divorce i.e. le 30 mai 2002 ; que, dans la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2003, le réclamant indique avoir gardé son domicile jusqu'en avril 2003 à l'adresse commune ; que, vu les différentes déclarations du réclamant quant à son changement de domicile et faute de preuves tangibles quant au changement effectif, ses affirmations restent à l'état de pures allégations ;

Considérant que, pour l'année 2002, le réclamant a déposé une déclaration pour l'impôt sur le revenu indiquant ses seuls revenus et dépenses et ne faisant mention de l'ex-épouse, ni dans la rubrique « Indications concernant l'épouse » ni dans une autre rubrique relative aux revenus et dépenses de l'épouse ;

Considérant que sur base de cette déclaration et en vertu de la première comparution judiciaire en date du 21 novembre 2001 le bureau d'imposition a mis fin à l'imposition collective des époux avec effet à partir du 1^{er} janvier 2002 en accordant la classe 2 au réclamant pour les années 2002, 2003 et 2004 ;

Considérant que selon l'article 119 numéro 3 littera c de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire sont susceptibles de bénéficier de la classe 2 pour une période transitoire de trois ans sans imposition collective des époux ;

Considérant qu'en l'espèce le réclamant a bénéficié de la mesure transitoire de l'article en question et a été rangé dans la classe 2 pour les années 2002, 2003 et 2004 sans être imposable collectivement avec son ex-épouse ; que, pour l'année 2005, il n'a plus droit à la classe 2, mais est à ranger dans la classe 1 ;

Considérant que d'autre part le réclamant a conclu le 28 février 2005 un contrat de partenariat devant l'officier de l'état civil ; que, dans sa déclaration d'impôt, il a fait explicitement la demande aux fins de l'obtention de l'abattement forfaitaire pour partenariat à charge qui a été accordé par le bureau d'imposition ;

Considérant que dans sa lettre de réclamation il entend cependant renoncer expressément à cet abattement en raison du double emploi qui résulterait de l'application de la classe d'impôt 2 et de l'abattement forfaitaire pour partenariat à charge ;

Considérant qu'en vertu de l'article 127quater L.I.R., l'abattement pour partenaire à charge est accordé en raison de l'aide matérielle apportée au partenaire qui partage un domicile ou une résidence commun avec le contribuable ; que l'article en question ne vise pas les contribuables rangeant dans une classe d'impôt déterminée ;

Considérant que le réclamant a bénéficié à bon droit de l'abattement prévu à l'article 127quater L.I.R. ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 avril 2007, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale du 12 mars 2007.

Dans les hypothèses où le législateur a admis la recevabilité des recours introduits par les justiciables particuliers agissant par eux-mêmes, les termes y visés sont à apprécier dans la mesure du possible de façon à dégager le sens dont l'expression a été souhaitée par son auteur, plutôt que de s'attacher au sens littéral des mots employés, le tout au bénéfice de considérations

d'effet utile (cf. trib. adm. 9 février 1999, n° 10771 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 470). En outre, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi (cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 455).

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Il en découle que le recours sous analyse est à considérer comme tendant à la réformation de la décision précitée du directeur du 12 mars 2007, recours qui est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur ... expose que la première comparution dans le cadre de son instance de divorce avec son ex-épouse, Madame C. K., a eu lieu en date du 21 novembre 2001, qu'il aurait cependant continué à habiter ensemble avec son ex-épouse jusqu'au mois de juillet 2002 à L-..., malgré le prononcé du divorce en date du 30 mai 2002 et que le changement définitif de domicile respectivement la séparation définitive de son ex-épouse ne serait intervenue qu'en date du 14 avril 2003. Afin d'étayer ses affirmations, Monsieur ... renvoie à l'acte notarié de vente du 9 juillet 2002 au profit de son ex-épouse de l'appartement ayant constitué le domicile commun, à un contrat de location d'un appartement en sa faveur daté au 15 juillet 2002 et à l'attestation de changement de domicile délivrée par l'administration communale de Walferdange en date du 14 avril 2003, de sorte que ce serait à tort que le directeur, dans la décision entreprise, aurait qualifié ses affirmations de « *pures allégations* ».

Monsieur ... estime dès lors être en droit, d'une part, de solliciter la reconnaissance de la classe d'impôt 2 pour l'année 2002 en tant que membre d'un couple marié partageant une vie en commun et, d'autre part, de bénéficier des mesures transitoires inscrites à l'article 119. 3. c) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », pour les années 2003, 2004 et 2005, de sorte que ce serait à tort qu'il aurait été rangé dans la classe d'impôt 1 pour l'année 2005 par le bulletin d'impôt litigieux du 15 mars 2006.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement relève en premier lieu que depuis la loi du 6 décembre 1990, la classe d'impôt 2 n'est plus un effet du mariage, mais suppose une imposition collective selon l'article 3 LIR, imposition qui est donnée à condition que le devoir conjugal de cohabiter aurait existé à un moment quelconque de la période d'imposition et que seule la séparation effective en vertu de dispenses légales ou judiciaires de cohabiter permettrait d'éviter une imposition collective.

Par dérogation, l'article 119. 3. c) LIR accorderait à titre transitoire la classe d'impôt 2 sans imposition collective à ceux qui, au cours des 3 années précédant l'année d'imposition, ont soit divorcé, soit vécu séparé de fait en vertu d'une dispense légale ou judiciaire, à condition qu'ils n'aient pas bénéficié de cette disposition pendant les 5 années précédant cette époque.

Le représentant étatique en déduit que le divorce en lui-même, prononcé en date du 30 mai 2002 entre Monsieur ... et Madame K., n'aurait pas empêché l'imposition collective pour l'année 2002 et l'application transitoire de la classe d'impôt 2 pour les années 2003, 2004 et 2005. Cependant, il en serait autrement pour l'hypothèse où le contribuable aurait bénéficié de la disposition transitoire pour l'une des années précédentes. Or, comme la déclaration de revenus de Monsieur ... pour l'année 2002 ne mentionnerait plus son épouse pendant les premiers 5 mois de ladite année et eu égard à l'autorisation de résidence séparée du 21 novembre 2001, le bureau d'imposition aurait à bon droit, sur base de ces informations, décidé de ne pas imposer collectivement Monsieur ... ensemble avec son ex-épouse pour l'année 2002, tout en lui appliquant la classe d'impôt 2 sans imposition collective sur base de l'article 119. 3. c) LIR pour l'année 2002 et les 2 années subséquentes. Partant, Monsieur ... aurait bénéficié à juste titre des dispositions inscrites à l'article 119. 3. c) LIR pour les années 2002, 2003 et 2004, de sorte qu'il n'aurait plus pu bénéficier de cette disposition pour l'année d'imposition 2005.

L'article 3 LIR dispose comme suit :

« Sont imposés collectivement

a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire ; (...) ».

D'après l'article 119. 3. LIR :

« La classe 2 comprend

a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3,

(...)

c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours de trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».

Il ressort d'une lecture combinée de ces deux dispositions légales que les époux qui au début de l'année d'imposition vivent séparés de fait en vertu d'une dispense de l'autorité judiciaire ne sont plus imposés collectivement et que le changement de classe des contribuables qui sont depuis peu divorcés, séparés de corps ou en instance de divorce ou de séparation de corps est retardé de 3 années au-delà de l'année de l'événement ou du démariage.

Or, en l'espèce, force est de constater que sur base des informations initiales fournies par Monsieur ..., le bureau d'imposition Luxembourg 4 était en droit d'estimer que Monsieur ... vivait de fait séparé de son épouse en vertu de la dispense de l'autorité judiciaire du 21 novembre 2001 et que ledit bureau d'imposition était partant en droit, au moment de l'établissement du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 d'appliquer à Monsieur ... la classe d'impôt 2 sans imposition collective sur base des dispositions de l'article 119. 3. c) LIR, et partant également pour les années subséquentes 2003 et 2004.

Or, à défaut de réclamation de la part de Monsieur ... suite à la notification du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2002 et des bulletins pour les années subséquentes, celui-ci n'est plus en droit de réclamer à l'heure actuelle le bénéfice de la classe d'impôt 2 pour l'année d'imposition 2005, étant donné que dans cette hypothèse il bénéficierait pour une quatrième année consécutive de la mesure transitoire inscrite à l'article 119. 3. c) LIR au-delà de l'année apparente de séparation de fait en vertu de la dispense accordée par l'autorité judiciaire.

Il s'ensuit que c'est par une correcte application de la loi que le bureau d'imposition Luxembourg 4 a classé Monsieur ... dans la classe d'impôt 1 pour l'année d'imposition 2005 et que c'est à juste titre que le directeur a rejeté la réclamation comme étant non fondée.

Au vu de ce qui précède, le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, premier juge,
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 3 décembre 2007 par le premier juge Schroeder, en présence de M. Legille, greffier.

Legille

Schroeder